

# Urteil vom 18. September 2019, XI R 39/17

## Umsatzsteuerrechtliche Organschaft zwischen einem Rechtsanwalt und einer Rechtsanwalts-GmbH

ECLI:DE:BFH:2019:U.180919.XIR39.17.0

BFH XI. Senat

UStG § 2 Abs 2 Nr 2 S 1, UStG § 14c Abs 1 S 1, EGRl 112/2006 Art 11, UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011

vorgehend FG Köln, 14. November 2017, Az: 9 K 1016/14

## Leitsätze

1. NV: Die für die wirtschaftliche Eingliederung i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG erforderliche Verflechtung der Unternehmensbereiche von Organträger und Organgesellschaft kann auf entgeltlichen Leistungen des Mehrheitsgesellschafters (Organträger) gegenüber seiner Tochtergesellschaft (Organgesellschaft) beruhen, wenn diesen für das Unternehmen der Organgesellschaft mehr als nur unwesentliche (geringfügige) Bedeutung zukommt. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn eine Rechtsanwalts-GmbH Rechtsanwalts-Dienstleistungen von ihrem Alleingesellschafter-Geschäftsführer, einem Rechtsanwalt, bezieht .

2. NV: Für solche Innenumsätze wird kein unrichtiger Steuerbetrag nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG geschuldet, weil Abrechnungen über diese Umsätze mit gesondertem Steuerausweis keine tauglichen Rechnungen i.S. des § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG sind .

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 15.11.2017 - 9 K 1016/14, soweit es zu den Streitjahren 2010 und 2011 ergangen ist, und im Kostenpunkt insgesamt, aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH (GmbH) und in den Jahren 2009 sowie 2010 und 2011 (Streitjahre) als Rechtsanwalt unternehmerisch tätig. Für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der GmbH bezog er kein Gehalt. Seit dem 01.01.2007 bestand zwischen ihm und der GmbH ein Kooperationsvertrag, wonach er Mandate namens und im Auftrag der GmbH bearbeiten und zur Abrechnung bringen sollte; ab dem Jahr 2010 war der Kläger nur noch gegenüber der GmbH tätig. Als Vergütung erhielt der Kläger von den von ihm bearbeiteten und abgerechneten Mandaten eine Umsatzbeteiligung in Höhe von 45 % der jährlich vereinnahmten Nettoumsätze, zahlbar durch monatliche Abschlagszahlungen in Höhe der jeweils vereinnahmten monatlichen Nettoumsätze.
- 2** Den noch beim --vormals für die Besteuerung des Klägers zuständigen-- Finanzamt X eingereichten Umsatzsteuererklärungen für 2009 und 2010 sowie der Umsatzsteuererklärung für 2011 waren jeweils die Einkommensteuererklärung und die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes beigefügt; die erklärten Umsätze zum allgemeinen Steuersatz entsprachen jeweils den erklärten Einnahmen laut Einnahme-Überschuss-Rechnung. Die Umsatzsteuererklärungen führten jeweils zu einer Abschlusszahlung des Klägers und standen einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich.

- 3 Nach einer Außenprüfung gelangte der mittlerweile zuständig gewordene Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, ein Zufluss der Honorare beim Kläger sei nicht erst im Zeitpunkt der Gutschrift, sondern bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit seiner Forderung anzunehmen. Als beherrschender Gesellschafter habe er es in der Hand gehabt, sich die geschuldeten Beträge auszahlen zu lassen. Neben den Erlösen seien auch die Umsätze aufgrund des unterstellten Zuflusses zu erhöhen.
- 4 Für die Streitjahre erließ das FA am 06.06.2013 bzw. am 17.06.2013 geänderte Umsatzsteuerbescheide. Der Kläger legte hiergegen Einspruch ein und erhob am 14.04.2014 Untätigkeitsklage. Während des Klageverfahrens 9 K 1016/14 erließ das FA am 06.05.2014 eine Einspruchsentscheidung wegen Umsatzsteuer 2009 bis 2011, nachdem der Kläger auch gegen den Änderungsbescheid für 2009 vom 05.12.2013 Einspruch eingelegt hatte. Am 13.06.2014 erhob der Kläger auch Klage wegen Umsatzsteuer 2009 (9 K 1644/14), die mit Beschluss des Finanzgerichts Köln (FG) vom 04.09.2014 - 9 K 1644/14 mit dem Verfahren 9 K 1016/14 verbunden und fortgeführt wurde.
- 5 Der Kläger machte geltend, das FA habe ihm die Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten gestattet. Für die Fiktion eines Zuflusses von Vermögensvorteilen sei kein Raum.
- 6 Mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 423 veröffentlichten Urteil vom 15.11.2017 – 9 K 1016/14 wies das FG die Klage wegen Umsatzsteuer 2009 wegen Versäumung der Klagefrist als unzulässig ab und gab der Klage wegen Umsatzsteuer 2010 und 2011 statt.
- 7 Das FA habe zu Unrecht die vom Kläger angemeldeten Umsätze um die der GmbH in Rechnung gestellten, aber von dieser nicht gezahlten Beträge erhöht. Dem Kläger sei die Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten i.S. des § 20 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) a.F. gestattet, so dass allein die Ausführung der Leistung nicht für die Steuerentstehung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG ausgereicht habe; die streitigen Beträge habe der Kläger nicht i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG vereinnahmt.
- 8 Mit seiner Revision wegen Umsatzsteuer 2010 und 2011 rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Es beantragt, die Vorentscheidung betreffend die Streitjahre aufzuheben und die Klage insgesamt abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist --wenn auch aus anderen Gründen, als vom FA geltend gemacht-- begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung wegen Umsatzsteuer 2010 und 2011 und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 Da das FA seine Revision auf die Verletzung materiellen Rechts gestützt hat, hat der Senat gemäß dem Grundsatz der Vollrevision (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.09.2015 - XI R 27/13, BFH/NV 2016, 252, Rz 19; vom 27.01.2016 - X R 2/14, BFHE 253, 89, BStBl II 2016, 534, Rz 13) das angefochtene Urteil in vollem Umfang auf die Verletzung revisiblen Rechts zu prüfen, ohne dabei an die vorgebrachten Revisionsgründe gebunden zu sein (vgl. z.B. allgemein BFH-Urteil vom 07.05.2014 - X R 19/11, BFH/NV 2014, 1736, Rz 48).
- 13 Danach kann die Vorentscheidung, soweit sie angefochten ist, keinen Bestand haben. Nur im Ergebnis zutreffend hat das FG entschieden, dass die Festsetzungen nicht wegen der streitigen Umsätze zu erhöhen sind. Bei den vom Kläger gegenüber der GmbH erbrachten Leistungen handelt es sich insgesamt um nichtsteuerbare Umsätze innerhalb eines umsatzsteuerrechtlichen Organkreises; weil der Kläger nach den Feststellungen des FG in den Streitjahren nur solche Umsätze ausgeführt hat, kommt es vorliegend auf die Frage der Ist- oder Sollbesteuerung nicht an. Die von der GmbH als Organgesellschaft gegenüber Dritten ausgeführten Umsätze sind dem Kläger als Organträger ebenso zuzurechnen wie die Leistungsbezüge der GmbH von Dritten, die den Kläger zum Vorsteuerabzug berechtigen. Hierzu hat das FG keine Feststellungen getroffen, weshalb die Streitsache an das FG zur weiteren Sachaufklärung zurückzugeben ist.
- 14 1. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG). Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG).

- 15 Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft).
- 16 2. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG beruht auf Art. 11 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL-- (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 10.05.2017 - V R 7/16, BFHE 258, 181, BStBl II 2017, 1261, Rz 14). Danach kann nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.
- 17 3. Nach nationalem Recht ist es für die Annahme einer Organschaft i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG erforderlich, dass der Organträger finanziell über die Mehrheit der Stimmrechte bei der abhängigen juristischen Person verfügt, wirtschaftlich mit der Organgesellschaft verflochten ist und die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung auch rechtlich wahrnehmen kann (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 29.10.2008 - XI R 74/07, BFHE 223, 498, BStBl II 2009, 256, unter II.1.b, Rz 16; vom 08.08.2013 - V R 18/13, BFHE 242, 433, BStBl II 2017, 543, Rz 24 f.; vom 02.12.2015 - V R 12/14, BFH/NV 2016, 437, Rz 22 f.; vom 02.12.2015 - V R 15/14, BFHE 252, 158, BStBl II 2017, 553, Rz 20, 21, 42; vom 12.10.2016 - XI R 30/14, BFHE 255, 467, BStBl II 2017, 597, Rz 21).
- 18 4. Diese Voraussetzungen sind nach den den Senat bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) vorliegend erfüllt.
- 19 a) Die GmbH war in den Streitjahren in das Unternehmen des Klägers finanziell eingegliedert.
- 20 Dieser verfügte als Alleingesellschafter der GmbH über sämtliche Stimmrechte und konnte damit bei Beschlussfassungen der GmbH seinen Willen durchsetzen (vgl. z.B. allgemein BFH-Beschluss vom 11.12.2013 - XI R 38/12, BFHE 244, 94, BStBl II 2014, 428, Rz 66; BFH-Urteil in BFHE 255, 467, BStBl II 2017, 597, Rz 23 f.).
- 21 b) Das Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung der GmbH i.S. einer engen Verflechtung mit Über- und Unterordnung ist aufgrund der Stellung des Klägers als Geschäftsführer der GmbH ebenfalls zu bejahen (vgl. z.B. allgemein BFH-Beschluss in BFHE 244, 94, BStBl II 2014, 428, Rz 67; BFH-Urteil in BFHE 255, 467, BStBl II 2017, 597, Rz 26).
- 22 c) Schließlich ist auch die wirtschaftliche Eingliederung der GmbH in das Unternehmen des Klägers gegeben.
- 23 Für die wirtschaftliche Eingliederung i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG müssen die Unternehmensbereiche von Organträger und Organgesellschaft miteinander verflochten sein. Dabei kann die wirtschaftliche Eingliederung auf entgeltlichen Leistungen des Mehrheitsgesellschafters (Organträger) gegenüber seiner Tochtergesellschaft (Organgesellschaft) beruhen, wenn diesen für das Unternehmen der Organgesellschaft mehr als nur unwesentliche (geringfügige) Bedeutung zukommt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 03.04.2003 - V R 63/01, BFHE 202, 79, BStBl II 2004, 434, unter II.1.c, Rz 17; vom 06.05.2010 - V R 26/09, BFHE 230, 256, BStBl II 2010, 1114, Rz 28, und in BFHE 255, 467, BStBl II 2017, 597, Rz 34 f.).
- 24 So verhält es sich hier. Nach den Feststellungen des FG erbrachte der Kläger aufgrund des Kooperationsvertrags vom 28.12.2006 in den Streitjahren ausschließlich Leistungen gegenüber der GmbH, indem er Mandate im Auftrag der GmbH selbständig bearbeitete und zur Abrechnung brachte.
- 25 5. Die umsatzsteuerrechtliche Organschaft hat zur Folge, dass die gewerbliche Tätigkeit der in das Unternehmen des Klägers (Organträger) eingegliederten GmbH (Organgesellschaft) nicht selbständig ausgeübt wird; die eingegliederte GmbH ist kein Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG. Sie ist als Organgesellschaft unselbständiger Teil des Unternehmens des Klägers, so dass die GmbH und der Kläger als ein Unternehmen zu behandeln sind (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG).
- 26 a) Danach sind die zwischen der GmbH als Organgesellschaft und dem Kläger als Organträger erbrachten

Leistungen --wie die streitbefangenen Umsätze-- als Innenumsätze aufgrund von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG nicht steuerbar (vgl. z.B. allgemein BFH-Urteil vom 15.12.2016 - V R 14/16, BFHE 256, 562, BStBl II 2017, 600, Rz 17). Für diese Innenumsätze schuldet der Kläger auch keine Umsatzsteuer gemäß § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG, weil Abrechnungen über solche Umsätze mit gesondertem Steuerausweis keine tauglichen Rechnungen i.S. des § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG sind (vgl. BFH-Urteil vom 16.05.2018 - XI R 28/16, BFHE 261, 451, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2018, 829, Rz 67).

- 27** b) Die von der GmbH als Organgesellschaft gegenüber Dritten ausgeführten Umsätze sind allerdings dem Kläger als Organträger ebenso zuzurechnen wie die Leistungsbezüge der GmbH von Dritten (vgl. allgemein z.B. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union Skandia America (USA) vom 17.09.2014 - C-7/13, EU:C:2014:2225, HFR 2014, 1031, Rz 29; BFH-Urteile vom 13.05.2009 - XI R 84/07, BFHE 225, 282, BStBl II 2009, 868, unter II.3.a, Rz 24; vom 01.06.2016 - XI R 17/11, BFHE 254, 164, BStBl II 2017, 581, Rz 38).
- 28** 6. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 29** Das FG hat keine tatsächlichen Feststellungen dazu getroffen, in welcher Höhe dem Kläger als Organträger Umsätze und Leistungsbezüge der GmbH als Organgesellschaft zuzurechnen sind. Die Sache geht daher zur Nachholung dieser Feststellungen an das FG zurück.
- 30** 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)